



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA PRÁVA

Vývoj daňové politiky EU a ČR v posledních letech  
Development of EU and Czech Republic tax policy within recent years

Student: Pavel Raška

Vedoucí bakalářské práce: prof. JUDr. Vladimír Týč, CSc.

Ostrava 2010



„Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci, včetně všech příloh, vypracoval samostatně a uvedl jsem veškerou použitou literaturu a další prameny.“

V Ostravě 10. 5. 2011

Pavel Raška

## Obsah

|       |   |    |
|-------|---|----|
| 1     | Úvod .....  | 1  |
| 2     | Charakteristika daňové politiky Evropské Unie ..... | 2  |
| 2.1   | Oblast přímých daní .....                           | 7  |
| 2.2   | Charakteristika osobní důchodové daně .....         | 7  |
| 2.2.1 | Výnos osobní důchodové daně .....                   | 8  |
| 2.2.2 | Vlastnosti osobní důchodové daně .....              | 8  |
| 2.2.3 | Zdanitelný důchod .....                             | 9  |
| 2.2.4 | Úprava zdanitelného důchodu .....                   | 10 |
| 2.2.5 | Sazby daně .....                                    | 12 |
| 2.3   | Charakteristika daně ze zisků společností .....     | 13 |
| 2.3.1 | Výnos daně ze zisků společností .....               | 13 |
| 2.3.2 | Charakteristika daně .....                          | 14 |
| 2.3.3 | Výhody daně ze zisku korporací .....                | 14 |
| 2.3.4 | Nevýhody daně ze zisku korporací .....              | 15 |
| 2.3.5 | Základ daně .....                                   | 16 |
| 2.3.6 | Sazby daně .....                                    | 18 |
| 2.3.7 | Zdanění rozdělených zisků .....                     | 19 |
| 2.4   | Oblast nepřímých daní .....                         | 20 |
| 2.5   | Charakteristika všeobecných spotřebních daní .....  | 21 |
| 2.5.1 | Daň z přidané hodnoty .....                         | 22 |
| 2.5.2 | Výnosy daně z přidané hodnoty .....                 | 23 |
| 2.5.3 | Výhody daně z přidané hodnoty .....                 | 24 |
| 2.5.4 | Nevýhody daně z přidané hodnoty .....               | 25 |
| 2.5.5 | Sazby daně z přidané hodnoty .....                  | 25 |
| 2.6   | Charakteristika selektivních spotřebních daní ..... | 27 |

|       |   |    |
|-------|---|----|
| 2.6.1 | Nevýhody selektivních daní .....                              | 28 |
| 3     | Vývoj daňové politiky Evropské unie v posledních letech ..... | 29 |
| 3.1   | Vývoj přímých daní .....                                      | 30 |
| 3.1.1 | Role judikatury Evropského soudního dvora .....               | 34 |
| 3.1.2 | Zamezení dvojího zdanění.....                                 | 35 |
| 3.1.3 | Budoucí vývoj v harmonizaci přímých daní .....                | 37 |
| 3.2   | Vývoj daně z přidané hodnoty .....                            | 38 |
| 3.3   | Vývoj akcízů .....  | 40 |
| 4     | Daňová politika ČR v návaznosti na unijní právní úpravu ..... | 43 |
| 5     | Závěr.....  | 46 |
| 6     | Seznam literatury.....  | 48 |
| 7     | Seznam zkratk a symbolů.....                                  | 49 |
| 8     | Seznam příloh.....  | 51 |

# 1 Úvod

V mé bakalářské práci jsem se zaměřil na problematiku daňové politiky Evropské unie, jednotlivých daní a samotným vývojem unijního práva v oblasti daní.

Zjišťoval jsem, jakou strategii má Evropská unie v oblasti daňové politiky a jakých nástrojů používá k dosažení svých stanovených cílů. Jak pokračuje harmonizace daní v rámci evropské unie a její vliv na jednotlivé členské státy EU.

Dále jsem se zabýval samotnými daněmi. Rozdělením daní na přímé a nepřímé a jejich podrobnější charakteristikou. Jednotlivé daně jsem rozčlenil do několika podkapitol, kde jsem zkoumal výpočty daňových základů, výhody i nevýhody jednotlivých daní a porovnával sazby daní v zemích Evropské unie.

Ve třetí kapitole jsem se snažil vyobrazit vývoj daňové politiky Evropské unie z jejího právního hlediska. Množství směrnic a nařízení, které ovlivňují mezinárodní obchod i samotnou Českou republiku. Právě implementace unijního práva do České legislativy byla předmětem poslední kapitoly.

Cílem mé bakalářské práce bylo zjištění současného stavu harmonizace daňových systémů. Dále bych si rád prohloubil znalosti ohledně nástrojů Evropské politiky v oblasti harmonizace, ekonomického pohledu na vybrané daně a jejich vlastnosti a v neposlední řadě korelace české legislativy na unijní úpravu.

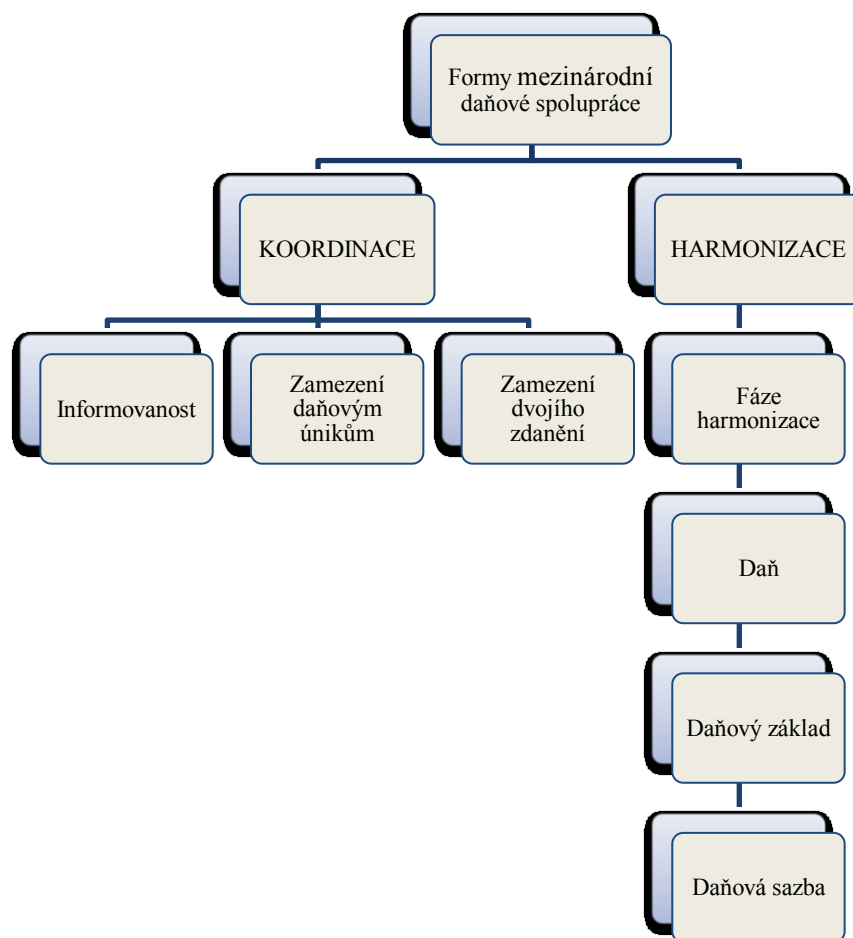
## 2 Charakteristika daňové politiky Evropské Unie

Evropská unie (EU) má několik hlavních posláních. Mezi ně patří podporovat udržitelný rozvoj Evropy, založený na vyváženém hospodářském růstu a cenové hladině. Dále pak zvyšovat konkurenceschopnost evropských zemí při plné zaměstnanosti, se zvyšujícím se blahobytem společnosti a kvalitním životním prostředím. Největší cíl v oblasti daňové politiky je hladké fungování jednotného vnitřního trhu, který je definován jako prostor bez vnitřních hranic se čtyřmi svobodami: volný pohyb osob, kapitálu, služeb a zboží. Toho chce EU dosáhnout pomocí harmonizačních procesů daní v zemích EU, kde chce zabránit negativní daňové konkurenci, dvojímu zdanění příjmů a zboží a nakonec potírání daňových úniků.

Ovšem harmonizační proces není tak jednoduchý, jak se může zdát. Daňová politika je úzce propojena s každým jednotlivým státem a jeho tvorba je ovlivňována mnoha faktory, jako například: faktory ekonomické, politické, kulturně-historické a další. Daně jsou největším zdrojem státního rozpočtu (u ČR až 90 %). Přílišné zasahování do státní suverenity v oblasti fiskální politiky může reálně ohrozit příjmy SR a zvýšit narůstající deficity států EU. Navíc jednotlivé právní úpravy daní se v každém státě diametrálně liší. Ať už od sazeb daně, přes daňový základ a množství různých úlev a výhod na dani.

Evropská unie prosazuje své cíle v daňové politice dvěma způsoby. Prvním a volnějším typem je daňová koordinace, kdy se sladují daňové systémy jednotlivých států na základě jimi vytvořených bilaterálních či multilaterálních dohod. Druhým a pokročilejším způsobem je daňová harmonizace, při které se daňové systémy přizpůsobují na základě dodržování společných pravidel. Jako protipól k těmto integračním procesům stojí daňová konkurence, jejíž příznivci tvrdí, že harmonizace daní je škodlivá a snižuje konkurenceschopnost daných zemí. Dále bych rád rozvedl všechny tři možnosti a jejich dopad na daňové systémy.





Obrázek 2 – 1 Formy mezinárodní daňové spolupráce<sup>1</sup>

Daňová koordinace je první úrovní v mezinárodním sbližování daňových systémů. Může jít o smluvní nebo spontánní proces. Jak rozdělení napovídá, smluvní proces se vyjednává pomocí smluv (např. bilaterální smlouvy). U spontánního procesu jde o přirozenou daňovou soutěž, kdy se národní systémy přibližují jeden ke druhému, třeba aby nalákaly investory kvůli nižším daním z příjmů právnických osob. V rámci daňové koordinace si také jednotlivé státy vyměňují informace o příjmech daňových rezidentů.

*Daňovou koordinaci vnímáme jako vytváření bilaterálních či multilaterálních schémat zdanění za účelem omezení arbitrážních obchodů. V jejím rámci jsou vyslovována doporučení v klíčových oblastech škodlivé daňové konkurence.<sup>2</sup>*

<sup>1</sup> ŠIROKÝ, J. Daňové teorie s praktickou aplikací (2008)

<sup>2</sup> Viz KUBÁTOVÁ K. Daňová teorie a politika (2010)

Daňová harmonizace znamená přibližování daňových systémů různých zemí na základě dodržování sjednaných a všem společných pravidel. Tento proces většinou probíhá ve třech fázích (nemusí ovšem proběhnout všechny):

- Vybraná daň, která má být harmonizována
- Harmonizace daňového základu
- Harmonizace daňové sazby

Harmonizační proces se pokládá za úspěšný, i když se harmonizuje pouze jedna fáze, nebo se daňové systémy zemí (daňový základ či sazba) sblíží sobě navzájem. Také se může harmonizovat jen správa či výběr daně. Taková harmonizace se nazývá dílčí. Celková harmonizace nastává, když se ve všech zemích sjednotí jak všechny daně, tak jejich daňové základy a sazby. Z vývoje harmonizačního procesu EU můžeme usoudit, že je to hudba vzdálené budoucnosti a pouze teorie. Další rozdělení harmonizačního procesu je na pozitivní a negativní harmonizaci, podle toho jakým způsobem jí bylo dosaženo.

Pozitivní harmonizace znamená přibližování daňových systémů zemí EU pomocí orgánů EU skrze legislativní nástroje. Mezi nejvyužívanější patří směrnice a nařízení, které jsou celoplošné a závazné. Další zmínky o harmonizačním procesu můžeme nalézt ve smlouvě o Evropských společenstvích. Pozitivní harmonizace je nejlepší způsob ke sjednocení daňových systémů. Problém je ovšem s prosazováním těchto právních aktů, poněvadž ke schválení je třeba jednomyslnost všech 27 států a při takové rozdílnosti v systémech je to mnohdy nereálné.

Negativní harmonizaci představuje činnost Evropského soudního dvora, který ukládá jednotlivým zemím provedení určitých změn ve svých daňových systémech. Bohužel tento způsob nezaručuje harmonizaci daní, ale jen mění jednu legislativu jedné země, zatímco ostatní země zůstávají beze změny. Takto se ovšem nesjednotí daňové systémy všech zemí, ale alespoň se zabrání extrémním případům, které odporují judikatuře EU.

*„Vztáhneme-li tedy definici daňové harmonizace na proces probíhající v Evropské unii, pak lze harmonizaci chápat jako mechanismus, jehož*

*pomocí jsou odstraňována taková daňová ustanovení, která buď vytvářejí překážky ve fungování jednotného vnitřního trhu, nebo deformují hospodářskou soutěž. Cílem daňové harmonizace tedy není dosažení „jednotné daňové soustavy“, ale spíše přiblížení a sladění jednotlivých soustav.“<sup>3</sup>*

Daňová konkurence představuje situaci, kdy existují země s různými daňovými systémy i sazbami, a tím se snaží přilákat do své země daňové základy. Tento princip má své zastánce, především kvůli svobodné státní fiskální politice, díky níž mohou státy reagovat na hospodářské cykly a mít pod kontrolou příjmy do státního rozpočtu. Dalším zápořem pro daňovou harmonizaci je rozdílnost národních daňových systémů odvíjejících se od tradic a historie, a u nichž se rapidně liší výše daňových sazeb u jednotlivých daní, což může mít za následek pokles příjmů při případné harmonizaci. Daňová konkurence může sama o sobě způsobit spontánní daňovou harmonizaci, kdy se daňové sazby sousedících zemí sblíží díky příhraničním arbitrážním obchodům. Tento efekt je ovšem sporný, protože se ještě neprojevil v praxi kvůli omezenému lokálnímu charakteru, který až tak neovlivňuje celkovou ekonomiku země. Daňová konkurence obecně snižuje daňové sazby z příjmů právnických osob. To vede k vyššímu hospodářskému růstu a vyšší konkurenceschopnosti a mobilitě kapitálu.

Daňová soutěž má také několik záporů, které je třeba uvést. Konkurence je obecně chápána jako pozitivní jev z důvodu efektivní alokace omezených zdrojů, avšak u daňové konkurence tomu tak není. Každý poplatník daně dostává za odvedenou daň protihodnotu v podobě využívání veřejných služeb. Pokud se ovšem užitek z protihodnoty nevyrovná odvedené dani, tak vzniká tržní selhání a pro poplatníka není zajímavé v té zemi daně platit.

*„Škodlivá daňová soutěž vzniká, když princip platební schopnosti nevede ekonomické subjekty k tomu, aby platili daně v zemi, ve které využívají veřejných služeb. Naopak se snaží platit daně v daňové jurisdikci*

---

<sup>3</sup> Více NERUDOVÁ, D. Harmonizace daňových systému zemí Evropské unie (2008)

*s nízkými sazbami a využívat veřejných služeb v daňové jurisdikci s vysokými sazbami, což paradoxně nakonec vede ke zhoršení situace všech zemí.*"<sup>4</sup>

Dalším negativem je protiklad k přirozenému snižování sazeb firemních daní. V tomto případě příliv mobilního kapitálu do země s nízkými sazbami vlastně znamená odchod kapitálu ze země se sazbami vyššími, kde to dramaticky může snížit příjmy do státního rozpočtu a odliv kvalifikovaných osob do zahraničí. Navíc v zemích s nízkou sazbou firemní daně je přesun daňového břemene z kapitálu na práci, který není až tak mobilní. Toto znemožňuje využívat výhod jednotného vnitřního trhu. Dalším negativem daňové soutěže jsou externality a jejich využívání.

*„Existence externalit nastává, když akce na národní úrovni mají významný dopad i na ostatní země EU. V takovém případě povede koordinace ke značným ziskům, co se týká celkového blahobytu, protože umožní internalizaci těchto přelévacích efektů.*"<sup>5</sup>

Proto je zde potřeba alespoň určitý stupeň harmonizace, pak by v zásadě nedocházelo k extrémním případům. Typickým příkladem jsou daňové ráje, které poskytují svým rezidentům řadu výhod, jako například:

- „Ring fencing“ – situaci, kdy je preferenční daňový režim striktně oddělen od domácího trhu, domácí země před tímto režimem chrání svou ekonomiku
- Velmi nízká nebo nulová efektivní sazba daně
- Netransparentnost daňového systému
- Neefektivní výměna informací

Naštěstí zemí s nálepkou daňových rájů ubývá, převážně z důsledku boje OECD se škodlivou daňovou konkurencí. V roce 1998 bylo za daňový ráj označeno 35 zemí a v roce 2007 zůstaly pouze tři nespolupracující evropské státy – Andorra, Lichtenštejnsko a Monako.

---

<sup>4</sup> NERUDOVÁ, D. Harmonizace daňových systému zemí Evropské unie (2008)

<sup>5</sup> HOBZA, A. Evropská unie a hospodářské reformy (2009)

„Současnou daňovou konkurenci panující v Evropských společenstvích lze chápat spíše jako výsledek selhání harmonizačního procesu, než záměr.“<sup>6</sup>

## **2.1 Oblast přímých daní**

Přímé daně můžeme rozdělit na důchodové a majetkové. Dále ještě lze rozdělit důchodové daně na daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob neboli firemní daně. Přímé daně jsou vyměřeny poplatníkovi, který se jim nemůže vyhnout ani je přenést na jiné osoby. Tyto daně reflektují bohatství poplatníka a jsou ve většině případů největším přispěvatelem do státního rozpočtu a mezi lidmi nejméně oblíbené. Zejména pak progresivní sazby u osobní důchodové daně, která má představovat solidaritu a redistribuční funkci daní, ale je často kritizována kvůli substitučnímu efektu k volnému času a snížené produktivitě práce. V rámci EU a harmonizace těchto daní zatím nedošlo k velkému pokroku kvůli značnému narušení autonomie v oblasti fiskální politiky.

## **2.2 Charakteristika osobní důchodové daně**

Osobní důchodová daň je určitě jedna z nejznámějších daní kvůli přímému efektu na důchod jedince. Ten vidí, kolik musí odvést státu a také kolik mu zbude. Dále je pak známá progresivita daně, která je sice neoblíbená, ale zajišťuje vertikální spravedlnost mezi poplatníky. Osobní daň může obsahovat mnoho standardních či nestandardních úlev, jako například nezdanitelné části základu daně, odpočitatelné položky od základu daně nebo různé slevy na dani. Výpočet osobní důchodové daně, základy daně i sazby jsou v EU velice rozdílné.

---

<sup>6</sup> NERUDOVA, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2008)

*V EU tak k 31. 12. 2009 nacházíme 17 daňových pásem u Lucemburska, ale také jednu jedinou sazbu v Bulharsku, ČR, Estonsku, Litvě, Lotyšsku, Rumunsku a na Slovensku. Nejvyšší marginální sazba existuje v Dánsku (59%), nejnižší, desetiprocentní v Rumunsku. Nutno však dodat, že nominální sazby o skutečné míře zdanění či daňové progresivitě vypovídají málo.<sup>7</sup>*

### **2.2.1 Výnos osobní důchodové daně**

Výnos osobní důchodové daně v podílu k hrubému domácímu produktu je následující: v průměru se pohybuje kolem 9 % HDP v zemích EU. Podíl má kolísavou tendenci, kdy v roce 1995 byl 9,2 %, 2000 9,9 % a v roce 2007 8,0 %. Extrémním případem je Dánsko, které má výnos k HDP 25 %. Tento fakt je způsoben tím, že Dánsko má veškeré pojištění obsaženo v dani, ze které jsou pak vypláceny starobní důchody. Naopak u méně vyspělých zemí tento podíl klesá z důvodu nižších důchodů nebo špatné daňové morálce poplatníků. Toto se objevuje u postkomunistických zemí jako Česko, Slovensko nebo i jižních evropských států jako Portugalsko nebo Řecko. Na druhém konci jsou přítomny státy s dobrou daňovou morálkou, kde se vyskytuje vysoký výběr této daně. Patří zde severské státy společně s anglosaskými.

### **2.2.2 Vlastnosti osobní důchodové daně<sup>8</sup>**

Osobní důchodová daň má ve světě významné postavení díky svým charakterovým rysům, kterými podporuje spravedlnost a efektivnost daňového systému.

- Daň odpovídá principu platební schopnosti. Ten je hlavním zdrojem spravedlivého zdanění kvůli své progresivní sazbě daně. Ta odebírá poplatníkům s vyšším důchodem vyšší daně a přerozděluje je do společnosti a zajišťuje tak rovnoměrnější disponibilní důchody.

---

<sup>7</sup> Viz ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii (2010)

<sup>8</sup> Více KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika (2010)

- Výnosy daně jsou pružné. Výnosy souvisí s hospodářskými cykly a daňovými pásmy. Při růstu ekonomiky rostou i důchody, čímž se dostávají do vyšších daňových pásem a odvádějí vyšší daně. Při poklesu ekonomiky je tomu naopak.
- Daň nezpůsobuje distorze v cenách. Daň ukládána na důchody nemá vliv na cenové relace zboží a služeb, spíše vyvolává distorze mezi cenou práce a volným časem.
- Daň je dobrým makroekonomickým stabilizátorem. Dle keynesiánské politiky progresivní daň souvisí s automatickým přizpůsobováním relativních daní hospodářskému cyklu.
- Daň je „průhledná“: velikost daňového břemene je zřejmá. Je to jediná daň, u které si může každý vypočítat břemeno z jakéhokoli důchodu.
- Není problém se zdrojem platby daně. Se vznikem předmětu daně – důchod – vzniká současně i zdroj placení daně.

### 2.2.3 Zdanitelný důchod

Předmětem osobní důchodové daně je důchod dosažený za zdaňovací období. Cílem spravedlivého zdanění je, aby jedinci odvedli daň z přírůstku schopnosti uspokojovat své osobní potřeby za určité období. Tímto přírůstkem mohou být jak peněžní formy důchodu, tak nepeněžní, jelikož i ty uspokojují potřeby. Komplexní zdanitelný důchod by měl obsahovat:

- Peněžní důchody (pracovní důchody, důchody z podnikání, nájemné, penze, kapitálové výnosy). Zde se projevuje jakási nespravedlnost daně, protože ve většině případů se nezdaňují nepeněžní důchody a dva jedinci se stejným peněžním příjmem a různým nepeněžním uspokojí své potřeby jinak.
- Nepeněžní důchody. Do této skupiny patří především naturální důchody nebo důchody získané směnou. Naturální důchody se většinou nezdaňují nebo jsou do určité výše osvobozeny od daně.

- Imputované důchody (imputovaná renta, výroba pro vlastní spotřebu, práce v domácnosti). Patří zde imputované nájemné. To vzniká, když byt není pronajímán, ale bydlí v něm samotný vlastník, čímž vzniká spotřeba, která by se měla také danit.
- Nerealizované důchody (kapitálové výnosy). Nerealizované důchody jsou takové, které si poplatník přiznává k dobru, ale zatím nejsou proplaceny.

#### 2.2.4 Úprava zdanitelného důchodu

Základem osobní důchodové daně je rozdíl mezi veškerými příjmy a odčitatelnými položkami, což jsou ve skutečnosti nezdánitelné části základu daně. Odčitatelné položky, nulová sazba daně pro nejnižší daňové pásmo a slevy na dani jsou nejvýznamnější úlevy na dani. V osobních důchodových daních je zahrnuto většinou několik úlev zohledňujících sociální poměry poplatníka. Tyto výhody se většinou dělí na standardní a nestandardní. Prvním typem jsou úlevy, které nejsou ovlivněny velikostí důchodu poplatníka a jsou pro všechny stejné. Nestandardní úleva naopak souvisí s velikostí důchodu poplatníka a mají za cíl nabádat poplatníka k určitému chování, tj. spoření, důchodové fondy apod.

Standardní úlevy jsou:

- základní úleva pro poplatníka,
- odečtení skutečných nebo paušálních nákladů na dosažení důchodu,
- úlevy u pracovních důchodů,
- úlevy na manžela (manželku) bez vlastních příjmů
- úlevy na vyživované děti
- odečitatelné příspěvky na sociální zabezpečení
- úlevy na staré lidi
- úlevy na invalidu nebo závislé osoby

Nestandardní úlevy jsou:

- odečitatelnost úroků z určitých úvěrů



- příspěvky na penzi
- úlevy na lékařské výdaje
- úlevy při výplatách pojistného na dožití
- úlevy na pořízení bydlení
- úlevy na studium poplatníka nebo jeho dětí
- úlevy při přispívání na charitu
- a další

U pracovních důchodů jsou nejčastěji využívány úlevy spojené přímo se zaměstnáním a jeho náklady, penzijní spoření a placené úroky z některých úvěrů. Úlevy na dani jsou diskutabilním tématem, poněvadž jejich složení část lidí zvýhodňuje a druhé naopak. V tomto případě některé úlevy nabádají k určitému chování, které má za následek zvýšení zisků těch institucí poskytujících výrobky, skrze něž lze daňovou úlevu uplatnit. Další nevýhodou je, že nejvíce nestandardních výhod užívají především lidé s vyššími příjmy, kteří dosahují na více úlev. Lidé s nižšími příjmy nemají peníze na využití všech úlev. Jedná se o úlevy typu sponzorství, investiční pobídky, hypotéky, atd. Kromě toho skutečná míra daňové úlevy nabývá značný rozptyl mezi lidmi s vyššími a nižšími příjmy.

V polovině 80. let se upouštělo od daňových úlev a mnoho z nich bylo zrušeno či změněno. Hlavním důvodem byla neprůhlednost systému úlev a možnost daňových úniků. Avšak postupem času opět pomalu roste počet úlev s tím, jak se měnila politická scéna, potřeby občanů i lobbistických tlaků.

Další úpravou zdanitelného důchodu je rozhodnutí o jednotce zdanění. To znamená, že na místo zdanění individuálního přichází zdanění manželů, rodin nebo dvojic. V některých zemích poplatníci podléhají dani individuálně, jinde je často použito zdanění manželů a někde si poplatníci mohou vybrat z obou možností. Jednotka zdanění ovlivňuje efektivní výši daně. Může se zdát, že dvojice se stejným společným příjmem by měla platit stejnou daň, ale není tomu tak. Rozhodujícím kritériem jsou daňová pásma u progresivních daní. Manželé, kteří vydělávají oba stejnou sumu,

platí nižší daň, než ta dvojice, kde jeden z manželů zajišťuje většinu důchodu.

### 2.2.5 Sazby daně

Ve státech Evropské unie je zvykem mít sazby daně z důchodů progresivní, až na pár výjimek, kde panuje rovná daň. Progresivní sazba daně zajišťuje daňovou spravedlnost. Nejvyužívanějším typem je tzn. klouzavá progresse s pevně stanovenými pásmy. Pokud důchod překročí jedno pásmo, přebytek je automaticky zdaněn vyšší sazbou. Ovšem sazby jako takové vypovídají o efektivním daňovém zatížení pramálo. Především záleží na postupu výpočtu základu daně, odečitatelných položkách a samotném základu. Proto je mezinárodní srovnávání sazeb nepraktické, protože skoro všechny země mají různé postupy výpočtů.

Tabulka 2.1 Sazby daně<sup>9</sup>

| <b>Sazby osobní důchodové daně v zemích EU k 5. 1. 2011</b> |                   |                    |
|---|-------------------|--------------------|
| <b>Země</b>   | <b>Sazba daně</b> | <b>Počet sazeb</b> |
| Belgie  | 25 - 50           | 5                  |
| Bulharsko   | 10                | 1                  |
| Česká republika   | 15                | 1                  |
| Dánsko  | 38 - 59           | 6                  |
| Estonsko  | 20                | 1                  |
| Finsko  | 6,5 - 30          | 4                  |
| Francie   | 5,5 - 40          | 5                  |
| Irsko   | 20 - 41           | 2                  |
| Itálie  | 23 - 43           | 5                  |
| Kypr  | 20 - 30           | 4                  |
| Litva   | 15 - 20           | 2                  |
| Lotyšsko  | 23                | 1                  |
| Lucembursko   | 0 - 38            | 17                 |
| Maďarsko  | 17 - 32           | 2                  |
| Malta   | 15 - 35           | 4                  |
| Německo   | 14 - 45           | 5                  |
| Nizozemsko  | 0 - 52            | 4                  |
| Polsko  | 18 - 32           | 2                  |
| Portugalsko   | 0 - 42            | 7                  |
| Rakousko  | 21 - 50           | 4                  |

<sup>9</sup> Pramen <<http://www.worldwide-tax.com/>>, 5.1 2011

|                    |         |   |
|--------------------|---------|---|
| Rumunsko           | 16      | 1 |
| Řecko              | 0 - 40  | 4 |
| Slovensko          | 19      | 1 |
| Slovinsko          | 16 - 41 | 3 |
| Spojené království | 0 - 50  | 3 |
| Španělsko          | 24 - 43 | 4 |
| Švédsko            | 0 - 57  | 3 |

## 2.3 Charakteristika daně ze zisků společností

Daň ze zisků společností patří mezi nejmladší daně mezi daněmi vůbec. Tato daň má v zemích různé názvy kvůli rozlišnostem v daňových systémech a právních legislativách. Mezi nejčastější názvy se řadí daň ze zisků korporací, důchodová daň korporací a v České republice se používá název daň z příjmů právnických osob. V některých zemích mají speciální daně pro akciové společnosti a ostatní právnické osoby jsou zdaňovány jiným způsobem. Proto budeme v této kapitole mít na mysli firemní daň podle mezinárodní klasifikace daní OECD.

### 2.3.1 Výnos daně ze zisků společností

Výnos z této daně je poměrně nízký, ale to je zapříčiněno zaměřením se na zdaňování osobních důchodů. Můžeme porovnat osobní a korporativní důchodovou daň v zemích OECD. Průměrné výnosy této daně jsou okolo 11 % na celkových vládních příjmech, oproti tomu osobní důchodové mají průměrný výnos 25 %. Přesto však výnos firemní daně od 60. let neustále roste. Česká republika má výnosy korporativní daně vyšší než je průměr OECD. Je to dáno historickým vývojem ve 20. století. Ovšem v posledních 20 letech se tato daň systematicky snižovala, a to především klesající sazbou daně a nárůstem daňových úlev. V dnešní době je v České republice poměr výnosů mezi osobní a korporativní důchodovou daní téměř shodný, i přesto že v minulosti byl výnos z firemní daně dvakrát větší než z osobní.

### 2.3.2 Charakteristika daně

Tato daň je velice diskutabilní. Má mnoho odpůrců, kteří tvrdí, že daň ze zisku společností nemá své ekonomické odůvodnění. Někteří ekonomové a politici dokonce navrhují její zrušení. Hlavním argumentem je fakt, že veškeré zisky se posléze stávají důchody fyzických osob, které podléhají svému vlastnímu zdanění. Jedná se zde o dvojí zdanění příjmů, což se snaží státy světa eliminovat. Ale i přes výhrady k této dani existuje ve všech vyspělých zemích světa, neboť má i své kladné stránky a plní užitečné funkce.

### 2.3.3 Výhody daně ze zisku korporací

- Společnosti platí za využívání veřejných služeb. Společnosti v místě a zemi svého podnikání využívají veřejných služeb a infrastruktury. Proto se tato daň dá pokládat jako platbu za tyto služby. Patří zde jak platby do komunálních rozpočtů, tak i daně celostátní.
- Daň kompenzuje omezenost ručení právnických osob za závazky. Zatímco podnikatel fyzická osoba ručí za závazky celým svým majetkem, obchodní společnosti ručí pouze do výše svého upsaného vkladu. Z tohoto důvodu se daňové systémy rozdělují na skupiny zvláštních společností, ve kterých členové ručí celým svým majetkem, a ostatní typy společností. V případě členů ručících celým svým jměním se mezi ně rozdělený zisk společnosti zdaní osobní důchodovou daní. Toto ovšem opět narušuje neutralitu daní, protože jsou různé formy podnikání zdaňovány jiným způsobem.
- Jsou zdaněny zisky, které by na personální úrovni unikly zdanění. Akcionáři by mohli získávat výhodu v podobě neustálého reinvestování nerozděleného zisku. Tím by byly ustavičně kráceny veřejné rozpočty. Dalším problémem je fakt, že ne všichni poplatníci uvádějí do daňového přiznání veškeré příjmy (dividendy).
- Daň lze využít v hospodářské politice. Daně by měly působit na lidi neutrálně a neměly by ovlivňovat jejich rozhodování a způsobovat

distorze. Přesto v zemích neexistuje daň ze zisku korporací, které by neobsahovala nějakou podporu podnikání. Ať už se jedná o různé daňové úlevy, podpora výzkumu a vývoje, ekologické činnosti nebo podpora nových a malých podniků.

- Dále daň ze zisku společností slouží ve stabilizační politice. V keynesiánském modelu funguje jako automatický stabilizátor. Z důvodu větší fluktuace zisků nad osobními důchody daň v období konjunktury představuje vyšší procento národního důchodu než v době krize. Proto při hospodářském růstu působí jako regulátor přílišného navyšování soukromých důchodů a agregátní poptávky a v období krize naopak odebírá ze soukromého sektoru o něco méně.

#### **2.3.4 Nevýhody daně ze zisku korporací**

- Společnosti nemají zvláštní zdaňovací kapacitu. Dostačující by bylo zdanit pouze osobní důchody. Jak už jsem uvedl, zisk není žádný speciální důchod, neboť se stejně nakonec přemění na osobní důchod, který podléhá zdanění. Krom toho tato daň nezohledňuje celkový příjem poplatníka, a tudíž neodpovídá principu platební schopnosti<sup>10</sup>. Na druhou stranu musíme přiznat, že ne všichni poplatníci osobní důchodové daně přiznávají veškeré příjmy. Proto lze říci, že daň ze zisku společností je určitým doplňkem k osobní důchodové dani.
- Společnosti přesouvají daň na jiné subjekty. Společnosti mohou přesouvat daň dopředu do cen nebo dozadu na zaměstnance. Díky tomu daň není placena vlastníky ale ostatními lidmi. Tím se stane daň regresivní, protože na tyto přesuny doplatí spíše chudší lidé.
- Je obtížné stanovit základ daně. Už definovat účetní zisk není vůbec jednoduché a potom ho upravit na daňový základ je velice složitou účetní operací. Dále pak velké a nadnárodní společnosti mají spoustu možností, jak hýbat se svým základem daně. Velké

---

<sup>10</sup> Jedinci mají mít daně uložené podle toho, jak jsou schopni je platit.

množství daňových úlev a odlišných daňových legislativ umožňuje některým platit menší daň než ostatní ze stejného základu daně. To má za následek ztrátu neutrality daně.

- Dalším problémem je dvojí zdanění dividend. Tento případ nastává, když je poprvé zdaněn zisk společnosti firemní daní a podruhé jsou zdaněny dividendy osobní důchodovou daní jako kapitálový výnos. To naznačuje, že volba formy podnikání není neutrální a efektivní daňová sazba je vyšší u subjektu podnikajícího formou obchodní společnosti než u subjektu podnikajícího jako fyzická osoba. Dvojí zdanění dividend lze utlumit nebo odstranit několika metodami, ale žádná z nich není perfektní. OECD a EU se snaží nalézt řešení, ale zatím jejich doporučení nejsou jednotná.

### 2.3.5 Základ daně

O celkové vybrané dani ze zisku společnosti rozhoduje daňový základ a daňová sazba obdobně jako tomu je u osobní důchodové daně. Daňový základ se určuje podle účetního zisku. Účetní zisk se v některých zemích zcela shoduje s daňovým ziskem, ale někde jsou patrné velké rozdíly v úpravách. Mezi extrémní případy rozdílných pohledů na určení základu daně patří zejména Německo, Nizozemsko a Velká Británie. V Německu se účetní zisk rovná daňovému až na pár drobných výjimek. Naopak tomu je v Holandsku a Velké Británii. Tam jsou tyto dva zisky značně rozdílné. Většina zbylých Evropských zemí se pohybuje mezi těmito dvěma extrémy. Tím vzniká těžká komparace daňového zatížení mezi jednotlivými zeměmi. Proto většina politiků a podnikatelů porovnává pouze daňovou sazbu, i když víme, že to o celkovém daňovém zatížení moc nevypovídá.

*„Největší rozdíly v daňových základech mohou vzniknout z následujících příčin:*

- *různé daňově uznatelné náklady,*

- *různé předpisy pro daňové odpisy,*
- *různé daňové úlevy včetně započtení obchodních ztrát.*<sup>11</sup>

Zásadní součástí daňových zákonů jsou daňově uznatelné náklady. Ty určují, jak bude ovlivněn daňový základ. Patří zde metody pro výpočet výdajů na pracovní cesty, na pracovní a sociální podmínky zaměstnanců, metody oceňování zásob, které úroky lze odečíst, atd. Některé náklady se uznávají v plné výši, některé jen do určitého limitu a náklady nad limit jsou placeny ziskem po zdanění. Příkladem limitovaného nákladu je stravné pro zaměstnance na služebních cestách.

Další příčinou rozdílnosti daňových zisků jsou daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku. Ty jsou stanoveny zákonem a doba odpisování, odpisová sazba a zvolený způsob odpisování<sup>12</sup> značně ovlivňuje základ daně.

Poslední námi zmiňovaný důvod rozdílnosti jsou různé daňové úlevy, jako například investiční odčitatelné položky nebo kredity. Obvyklou daňovou úlevou je započítávání ztrát z minulých hospodářských období. Toto lze započíst pouze po určitou dobu nebo dokonce i neomezeně. V některých státech se dá započíst ztráta i zpětně, za dobu od jednoho roku do tří let. V postkomunistických zemích také existuje odečtení ztrát od základu daně, ale ne zpětně. Výjimku tvoří Maďarsko, kde lze započíst ztrátu zpětně pouze v zemědělském odvětví.

V dnešní daňové konkurenci se země snaží přilákat na své území nové zahraniční investice. Mezi tyto země patří především nově přistoupení do Evropské unie. Mají pro to několik nástrojů. Jedná se o daňové stimuly, které jsou někdy příliš štědré a zahrnují daňové prázdny nebo nulovou sazbu daně z příjmů. Obecně mohou daňové stimuly snižovat daňový základ, daňovou sazbu nebo i daňovou povinnost. Zrychlené odpisování a nezdaňované rezervy patří mezi typické daňové stimuly. Dále se jedná o snížení sazeb daně na investice do určitých

<sup>11</sup> Viz KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika (2010)

<sup>12</sup> Společnosti si obvykle mohou vybrat mezi lineárním nebo zrychleným odpisováním.

ekonomických odvětví nebo obecně snížené sazby pro zahraniční investory.

### 2.3.6 Sazby daně

Progresivní zdanění společností není nezbytné a jedna sazba snižuje možnost k daňovým únikům. Přece jen se v některých zemích objevují nižší sazby pro malé a střední podniky. V Nizozemsku mají naopak větší zisky zdaněny nižší sazbou. Tvorba sazby daně ze zisků korporací je zpravidla koordinována se sazbami osobní důchodové daně. Většinou je sazba firemní daně stanovena nejvyšší mezní sazbou osobní důchodové daně. Při volném pohybu kapitálu mohou společnosti snadno rozhodovat, kde umístí své sídla podnikání. Proto sazby daně ze zisků společností hrají důležitou roli v mezinárodní daňové konkurenci s cílem přilákat nové investory. Průměrná sazba daně v zemích evropské patnáctky klesla od roku 1995 do roku 2010 z 38 % na 25 %. Avšak podíl výnosů daně na HDP ve stejném období se zvýšil z 2,7 % na 3,9 %. To je zapříčiněno hlavně rozmachem zdanitelných zisků a nadnárodních společností.

Tabulka 2.2 Sazby daní ze zisků společností jednotlivých zemí Evropské unie v roce 2011<sup>13</sup>

| <b>Země</b>     | <b>Sazba daně</b> |
|-----------------|-------------------|
| Belgie          | 33,99%            |
| Bulharsko       | 10%               |
| Česká republika | 19%               |
| Dánsko          | 25%               |
| Estonsko        | 21%               |
| Finsko          | 26%               |
| Francie         | 33,33%            |
| Irsko           | 12,50%            |
| Itálie          | 31,40%            |
| Kypr            | 10%               |
| Litva           | 15%               |
| Lotyšsko        | 15%               |
| Lucembursko     | 21%               |

<sup>13</sup> Pramen <http://www.worldwide-tax.com/>, 1. 5. 2011



|                    |                    |
|--------------------|--------------------|
| Maďarsko           | 10/19%             |
| Malta              | 35%                |
| Německo            | 30-33% (efektivní) |
| Nizozemsko         | 20-25.5%           |
| Polsko             | 19%                |
| Portugalsko        | 12.5/25%           |
| Rakousko           | 25%                |
| Rumunsko           | 16%                |
| Řecko              | 23%                |
| Slovensko          | 19%                |
| Slovinsko          | 20%                |
| Spojené království | 28%                |
| Španělsko          | 30%                |
| Švédsko            | 26,30%             |

### 2.3.7 Zdanění rozdělených zisků

Z právního aspektu je nepřijatelné, aby byl jeden zisk zdaňován dvakrát (podle zákona o daních z příjmů – příjmy jednou zdaněné již nepodléhají dani), často se to však v ekonomice stává. Poprvé je zisk zdaněn daní z příjmů společností a posléze je opět zdaněn jako kapitálový výnos na úrovni akcionáře, společníka apod. Hlavním důvodem proč zamezit dvojí zdanění je fakt, že daň má přílišnou efektivní sazbu oproti osobní důchodové dani. Dvojí zdanění by se mělo úplně odstranit – integrovat daň ze zisků společností do osobní důchodové daně. Dividendy by měly podléhat stejné sazbě daně jako je sazba daně v systému progresivní osobní důchodové daně. Ovšem doposud se nenašel způsob, který by dokonale odstranil dvojí zdanění.

Metody zdanění rozdělených zisků a zamezení dvojímu zdanění můžeme znázornit tímto přehledem:

1. Klasický systém – nulová integrace
2. Zápočet rozdělených zisků:
  - a. Na úrovni podniku: systém odpočtu dividend, dělená sazba

- b. Na úrovni akcionáře: imputační systém (plná nebo částečná imputace), rozvrhový systém (zvláštní daň na přidané dividendy nebo daňový zápočet)

### 3. Konduitní systém – plná integrace

Poskytne-li se úleva na úrovni společnosti ve formě odpočtu části zisků, docílíme snížení efektivní daňové sazby. Snížení bude přímo závislé na velikosti odpočtu zisku. Také lze na této úrovni umožnit úlevu v podobě nižšího zdanění rozdělených zisků než zadržených zisků. Imputační systém jako úleva akcionáři má za to, že část nebo celý zisk byl už jednou zdaněn firemní daní a akcionář získá úlevu proti jeho dani. Úroveň imputace znamená míru daňové úlevy akcionáři. Rozvrhový systém umožňuje zdanit dividendy nižší sazbou, než je jejich mezní sazba. Tyto dividendy se zdaňují zvlášť. Další metodou je poskytnutí akcionáři daňový kredit, který má hodnotu do výše určité dividendy. Tato metoda je velmi podobná imputačnímu systému.

## 2.4 Oblast nepřímých daní

Daně ze spotřeby se ukládají prodávajícím při transakcích vztahujících se na prodeje běžné produkce. Spotřební daně vycházejí ze strany užití a patří mezi daně nepřímé. Daně ze spotřeby jsou daněmi in rem (na věc), a tudíž nezohledňují příjmovou stránku poplatníka. Navíc prodávající přesouvají svou daňovou zátěž do cen, za což nakonec doplatí spotřebitelé. Toto ovšem neplatí u všech produktů – rozhodujícím faktorem jsou elasticity poptávek a nabídek produktů.

Spotřební daně dopadají na všechny domácnosti stejně, jak na ty, kde zaujímají velký podíl či malý podíl. Může se zdát, že tato rovnost působí neskonale neutrálně, ale neumožňuje použít přerozdělovací funkci daní. Zvýšení spotřebních daní může působit regresivně. To je zapříčiněno strukturou výdajů domácností. V případě růstu cen komodit nezbytných

pro život budou růst výdaje nízkorozpočtových domácností. Proto jsou daňové systémy kombinací spotřebních daní a osobních důchodové daně.

Spotřební daně tvoří dvě základní skupiny:

- všeobecné spotřební daně,
- selektivní spotřební daně (akcízy).

Spotřební daně se mohou rozlišovat jedna od druhé vymezením základny nebo místem výběru daně. Všeobecné spotřební daně jsou ukládány ad valorem – procentem z ceny, selektivní spotřební daně jsou stanoveny jako daně jednotkové<sup>14</sup>.

## 2.5 Charakteristika všeobecných spotřebních daní

Všeobecné daně jsou ukládány na celý obrat jednotlivých ekonomických subjektů, a proto jsou též nazývány daněmi obrátovými. Otázkou je, zda vybírat daň postupně nebo najednou a v jaké části životnosti produktu. Podle tohoto se daně dělí na jednofázové a vícefázové.

Jednofázové daně jsou ukládány na každý produkt pouze jednou a to v určitém stupni fáze výroby nebo distribuce. Základ daně tvoří hrubý obrat. Jednofázové daně se dají rozčlenit na tři typy:

- Daň výrobová – daň je uvalena při vyskladnění výrobku od výrobce do velkoobchodu.
- Daň z velkoobchodního obratu – uvalení daně mezi velkoobchodem a maloobchodem.
- Daň z maloobchodního obratu – zdanění fáze mezi maloobchodem a konečným spotřebitelem.

Fáze, kdy se ukládá daň, není neutrální k celkovému daňovému zatížení výrobku. Původem toho jsou rozdílné relace mezi cenami

---

<sup>14</sup> Výjimku tvoří tabákové výrobky, kdy je v některých zemích daň stanovena procentem z ceny.

v jednotlivých fázích výrobku. Výrobce, velkoobchod i maloobchod mají rozdílné požadavky na zisk i na tvorbu ceny, proto je důležité, v jaké fázi se daň uvalí. Nejpreferovanějším typem je zdanění na maloobchodní úrovni (jak je tomu například v USA).

Vícefázové daně jsou uvalovány na každý stupeň výroby a prodeje. Pokud zpracovatelé nemohou odečíst hodnotu inputů od daňového základu, tak se jedná o daně duplicitní, nebo též kaskádovité. Počet duplicit závisí na počtu fází zpracování výrobku. Čím více fází zpracování, tím bude daňové zatížení větší a cena výrobku vyšší. Toto je hlavním nedostatkem kaskádovité daně. Proto byla zavedena daň z přidané hodnoty (dále jen DPH). Vznikla ve Francii v období po druhé světové válce pod názvem „Taxe sur la valeur ajoutée“ a později byla zavedena ve všech zemích Evropské unie. Ta odstraňuje duplicity tím, že inputy podruhé už nepodléhají dani a zdaňuje se pouze přidaná hodnota daného plátce.

### **2.5.1 Daň z přidané hodnoty**

Z makroekonomického hlediska přidanou hodnotu můžeme vyjádřit jako součet mezd, rent, zisků, saldo úroků a amortizace u jednotlivých ekonomických subjektů. Tato metoda součtů je v praxi takřka nepoužitelná. Je velice obtížné vyjádřit, jak se jednotlivé faktory podílejí na hodnotě jednoho výrobku v podniku, zvláště když podnik má v sortimentu výrobků hned několik.

Další metodou je metoda účetní. Ta spočívá v součtu všech výrobních vstupů a výstupů a na saldo (přidanou hodnotou) se uvalí daň. V praxi se ovšem také nepoužívá.

$$(\text{Výstup firmy} - \text{Vstup firmy}) \times \text{Daňová sazba v \%}$$

V praxi se DPH vypočítává nepřímou rozdílovou metodou (fakturační metodou, odpočítavším principem). Vychází se z rozdílů mezi daní

z přidané hodnoty zaplacené ve fakturách dodavatelů (daň zaplacená na vstupu) a celkovou daňovou povinností plátce daně, vycházející z prodejních cen jeho výrobků a služeb a platných sazeb daně. Z kalkulace ceny je DPH placená na vstupech vyloučená.

$$\text{Daň na výstupu firmy} - \text{Daň na vstupu firmy} = \\ (\text{Výstup firmy} \times \text{Daňová sazba v \%}) - (\text{Vstup firmy} \times \text{Daňová sazba v \%})$$

*„Soudní dvůr Evropské unie ve svých judikátech charakterizuje daň z přidané hodnoty jako:*

- *Obecnou daň ze spotřeby aplikovanou na zboží a služby postupně až do fáze prodeje včetně.*
- *Daň přímo úměrnou ceně zboží a služeb, která je nezávislá na počtu uskutečněných transakcí proběhnutých během výroby a distribuce předcházejících konečnému prodeji zboží a služby.*
- *Daň vybíranou poté, co byla odečtena daň ze zboží a služeb na vstupu příslušné výrobní nebo distribuční fáze.”<sup>15</sup>*

### **2.5.2 Výnosy daně z přidané hodnoty**

Podíl daně z přidané hodnoty na hrubém domácím produktu se neustále zvyšuje. Je to především způsobeno fiskálními důvody, skrytým daňovým břemenem, snadným výběrem, správou a kontrolou daně. V zemích s častými daňovými úniky a s poměrně nižším dosahováním důchodů je tento podíl na celkových daních výrazně větší (na příklad v Maďarsku, Polsku i Slovensku). Od roku 1996 do 2006 se podíl DPH na HDP zvyšoval. V roce 1996 dosáhl hodnot 6,8 %, v roce 2000 7,1 % a v roce na 8,0 %.

---

<sup>15</sup> Viz ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii (2010)

### 2.5.3 Výhody daně z přidané hodnoty

- Neutralita daně. DPH nezvýhodňuje žádnou výrobní aktivitu. Konečný podíl daně je roven sazbě daně a tudíž počet stupňů výrobního procesu nemá vliv na cenu, jako tomu je u kaskádovitě daně. Refundace daně na vstupu pak zabraňuje dalšímu zdanění obrátů již zdaněných. Avšak ne vždy se podaří zamezit tomuto dvojímu zdanění, zvláště když plátce nepředloží zdanění na vstupu.
- Snadná použitelnost v mezinárodním obchodě. V době stále více ovlivněném mezinárodním obchodem je DPH výbornou daní k zamezení daňových distorzí. Je to díky tomu, že je dovoz zdaňován stejnou sazbou jako domácí zboží a export zdaňován není vůbec<sup>16</sup>.
- Transparentnost. DPH umožňuje zdanit jak zboží, tak i problémové služby. Zahrnutí služeb do zdanění dovoluje rozšířit daňovou základnu a získávat vyšší výnosy z daně. Jedná se také o daň, u které podléhá dani jen přidaná hodnota toho určitého plátce a ne co bylo vyrobeno jinde.
- Výnosnost. V zemích se zavedenou daní z přidané hodnoty tvoří její výnosy velkou část příjmů do státního rozpočtu. Je to dobrá alternativa k osobní důchodové dani, zdaňuje služby a je odolná vůči daňovým únikům. Výnosy DPH na hrubém domácím produktu neustále rostou.
- Odolnost vůči daňovým únikům. Obecně se dá říci, že DPH je velice odolná vůči daňovým únikům. Díky systému refundací má každý z plátců daně snahu získat potvrzení o zaplacení daně v ceně zboží svého předchůdce. Tímto se vlastně plátci kontrolují navzájem. Dále pak má finanční úřad přístup k daňovým dokladům inputů a outputů plátců daně, takže se plátci kolikrát neodvážejí daň nezaplatit. Přesto někdy plátci neoprávněně požadují nárok na odpočet daně při vývozu.

---

<sup>16</sup> V zákoně je stanovena tzn. nulová sazba DPH, která zajišťuje osvobození od daně s nárokem na odpočet pro export.

#### **2.5.4 Nevýhody daně z přidané hodnoty**

- Náročnost s jejím zavedením. Přejít na daň z přidané hodnoty je velice náročný. Je nutné zaregistrovat veškeré plátce daně a proškolení je v jejím užívání. Další problém lze nalézt v započtení inputů do dříve zakoupeného výrobního faktoru a také do dříve uzavřených smluv u kontinuálních nabídek.
- Administrativní nákladnost s fungováním daně. Pro stát i všechny plátce je DPH administrativně velmi náročná daň. Její nákladnost je spojena s množstvím plátců a náročností účtování. Enormní množství plátců daně se legislativa snaží snížit různými úlevami nebo limity pro povinnost platit DPH. I přesto je v České republice přibližně 240 000 plátců daně.
- Obava ze zvýšení cenové hladiny. Při překotném zavádění DPH je možný nárůst inflace, zejména kvůli zvýšení výnosu DPH oproti jiným spotřebním daním a obavě ze zvyšování cen. Prodejci kvůli jisté míře nejistoty okolo zavedení DPH mohou přesunout daňovou zátěž do cen. V mnoha zemích byly prováděny výzkumy, ze kterých ovšem nemůžeme jednoznačně určit původ zvyšování cenové hladiny. V České republice při zavedení DPH v roce 1993 byla inflace 20,8 % a z toho se 10 % připisuje důsledkům daně a zbylé procenta ostatním inflačním vlivům.

#### **2.5.5 Sazby daně z přidané hodnoty**

V naprosté většině zemí je sazeb DPH více, obvykle dvě. Nižší sazbou jsou zatěžovány výrobky a služby zajišťující základní životní potřeby, vyšší sazbou pak výrobky zbytnější povahy. Nižší sazba má zabránit daňovým únikům u služeb, které jsou na úniky náchylnější, dále pak má snížit regresivnost daně. Nejzákladnější výrobky a služby tvoří větší podíl na výdajích nízkorozpočtových rodin a zvýšení sazby daně by rapidně zvýšilo jejich výdaje.

*„Použití snížené sazby tak znamená narůstání dalších daňových sazeb přímo úměrně rozsahu výrobků, na které se bude snížená sazba daně vztahovat. Širší rozptyl sazeb DPH potom nutně vede k porušení zásady neutrality daně a k deformaci cenových relací, ke vzniku substitučních efektů a zvýšení distorzity.<sup>17</sup>“*

Dalším negativem většího počtu sazeb je jejich administrativní náročnost a umožnění daňových úniků. Více sazeb nutí k rozdělení výrobků a služeb do skupin, kdy se některé těžko určují a mohou vznikat chyby.

V zemích Evropské unie se vlivem harmonizačních snah pomalu jednotlivé sazby přibližují, nicméně stále je zde spousta rozdílů, jak v počtu sazeb tak jejich výši. Některé země si vyjednaly výjimky, že mohou mít super-sníženou sazbu, která je nižší než snížená sazba stanovená EU s hodnotou 5 %.

Tabulka 2 – 3 Sazby daně v EU<sup>18</sup>

| <b>Základní charakteristiky daně z přidané hodnoty v Evropské unii k 31. 12. 2009</b> |             |               |         |          |
|---|-------------|---------------|---------|----------|
| Země  | Počet sazeb | Super-snížená | Snížená | Základní |
| Belgie  | 3           | -             | 6; 12   | 21       |
| Bulharsko   | 2           | -             | 7       | 20       |
| Česká republika   | 2           | -             | 9       | 19       |
| Dánsko  | 1           | -             | -       | 25       |
| Estonsko  | 2           | -             | 9       | 20       |
| Finsko  | 3           | -             | 8; 12   | 22       |
| Francie   | 3           | 2,1           | 5,5     | 19,6     |
| Irsko   | 3           | 4,8           | 13,5    | 21,5     |
| Itálie  | 3           | 4             | 10      | 20       |
| Kypr  | 3           | -             | 5; 8    | 15       |
| Litva   | 3           | -             | 5; 9    | 21       |
| Lotyšsko  | 2           | -             | 10      | 21       |
| Lucembursko   | 4           | 3             | 6; 12   | 15       |
| Maďarsko  | 3           | -             | 5; 18   | 25       |
| Malta   | 2           | -             | 5       | 18       |

<sup>17</sup> Široký, J. Daňové teorie s praktickou aplikací (2008)

<sup>18</sup> Široký, J. Daně v Evropské unii (2010), nyní má ČR základní sazbu ve výši 20 % a sníženou 10 %.



|                    |   |     |        |    |
|--------------------|---|-----|--------|----|
| Německo            | 2 | -   | 7      | 19 |
| Nizozemsko         | 2 | -   | 6      | 19 |
| Polsko             | 3 | 3   | 7      | 22 |
| Portugalsko        | 3 | -   | 5; 12  | 20 |
| Rakousko           | 3 | -   | 10; 12 | 20 |
| Rumunsko           | 2 | -   | 9      | 19 |
| Řecko              | 3 | 4,5 | 9      | 19 |
| Slovensko          | 2 | -   | 10     | 19 |
| Slovinsko          | 2 | -   | 8,5    | 20 |
| Spojené království | 2 | -   | 5      | 15 |
| Španělsko          | 3 | 4   | 7      | 16 |
| Švédsko            | 3 | -   | 6; 12  | 25 |

## 2.6 Charakteristika selektivních spotřebních daní

V současnosti existuje několik vybraných výrobků, které podléhají jak všeobecné spotřební dani, tak i selektivní spotřební dani. Pro výpočet DPH se používá cena včetně selektivní spotřební daně a tím neúměrně roste daňové zatížení výrobku. Na rozdíl od vícefázových spotřebních daní se akcízy vybírají jednorázově u výrobce a jsou skoro vždy stanoveny pevnou částkou na jednotku množství.

Hlavními důvody zavedení selektivních spotřebních daní jsou fiskální záměry a příliv peněz do státního rozpočtu, politická hlediska a regulace spotřeby vybraných výrobků. Akcízy se většinou uvalují na výrobky, které mají v dlouhodobém horizontu neměnnou spotřebu a nulovou elasticitu poptávky i nabídky.

Mezi výrobky, které podléhají této dani, patří zejména tabákové výrobky, alkoholické nápoje, motoristické potřeby (benzín, nafta) a energetické produkty. V některých zemích mají i speciální selektivní daně, jako například daň z cukru, cementu, her, nebo dokonce i turistiky. Pokud bychom uvažovali o uvalení daně na všechny výrobky s nulovou hodnotou elasticit, museli bychom daňově zatížit i potraviny. Toto by však nebylo politicky únosné. Dá se říci, že se daň uvaluje na výrobky zdraví nebo životnímu prostředí škodlivé nebo na luxusní zboží.

### **2.6.1 Nevýhody selektivních daní**

- Distorzní působení daně. Daň vede k neefektivní alokaci zdrojů. Za podmínky nenulové elasticity poptávky a nabídky povede navýšení cen selektivních daní k substituci a vzniká neefektivnost. Čím větší cenová pružnost, tím větší distorze.
- Regresivní dopad daně. Domácnosti s nižšími důchody mají relativně větší daňové břemeno než domácnosti s vyššími příjmy. Spotřeba tabáku, alkoholu a motoristických olejů má větší podíl na menší důchody. Někde je spotřeba tabáku vysoká pouze u nejchudších vrstev.

### 3 Vývoj daňové politiky Evropské unie v posledních letech

Daňová politika je palčivým tématem už od samotného vzniku Evropských společenství. Jednotlivé státy užívají daně jako nástroj fiskální politiky a především pak daně slouží jako důležitý příjem do státního rozpočtu, a proto je jejich harmonizace napříč Evropou obtížným úkolem. Nehledě na to jsou zde stále přítomny snahy o harmonizaci či koordinaci daňové politiky.

Evropská společenství mají dlouhou tradici a od jejich založení se již událo mnohé. Proto bych rád nastínil stručný vývoj daňové politiky od samotného počátku Evropské integrace. První zmínky o daňové harmonizaci jsou zakotveny ve člancích 95 až 99 Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství [Příloha 1]. Ve článku 99, který byl do smlouvy zapracován s účinností od 1. 7. 1987, se píše:

*„Rada na návrh Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijme ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu...“.*

Z obsahu článků je zřejmé, že nejpodstatnějším cílem byla harmonizace nepřímých daní. Ty totiž nejvíce ovlivňují hladké fungování vnitřního trhu Unie. Článek 95 zakazoval ukládat na dovážené výrobky jinou daň, než je daň ukládaná na domácí zboží. Článek 96 stanovil, že při vývozu výrobků nesmí být refundace daně vyšší, než byla daň odvedená. Článek 97 omezoval nevýhody plynoucí z kaskádovité daně z obratu. Jediný článek, který se týkal přímých daní, byl článek 98. Z něj vyplývá, že se zakazuje zvýhodnění vývozu do členských zemí formou daňových úlev na přímých daních a reciprocně.

Dále je ve Smlouvě stanoveno sbližování právních předpisů, které zajistí fungování vnitřního trhu. Článek 174 (v novém číslování) nepřímo nabádá k harmonizaci akcízů z energií.

S rostoucím vývojem Evropské integrace začala být dříve stanovena daňová harmonizace stále náročnější. Proto přestala být cílem Evropské komise, která se začala soustředit na umožnění volného pohybu osob, kapitálu, zboží a služeb mezi členskými státy. Mezi hlavní cíle současnosti v oblasti daňové politiky patří:

- stabilita daňové kapacity členských zemí,
- hladké fungování jednotného vnitřního trhu,
- podpora růstu zaměstnanosti.

Kvůli těmto cílům vznikla skupina pro daňovou politiku (Tax policy group), která má řešit aktuální daňové problémy, mezi něž v současnosti patří škodlivá daňová konkurence. Dalším krokem kupředu byl vznik daňového balíčku, který má redukovat nesrovnalosti ve zdaňování jednotlivých systémů. Tento balíček obsahuje tyto tři hlavní části:

- smluvená pravidla pro zdaňování firem,
- opatření ke sblížení systémů zdaňování příjmu z úspor,
- dohoda o odstranění srážkové daně z úrokových plateb a licenčních poplatků.

### **3.1 Vývoj přímých daní**

Do harmonizace či koordinace se zprvu vkládala velká důvěra. Zejména kvůli zjevným podobnostem daňových systémů zemí Evropské unie. V oblasti přímých daní země používají osobní důchodovou daň a daň ze zisků korporací. Později se však ukázalo, že harmonizace především osobní důchodové daně nebude tak jednoduchá. Převážně z důvodu značné rozdílnosti v metodách výpočtu daně (daňový základ, nezdanitelné položky, zdaňovací období, sazby daně a nakonec i definice poplatníka daně).

Tak se snaha o harmonizaci přesunula k zajištění hladkého fungování jednotného vnitřního trhu. Ten z přímých daní nejvíce ovlivňuje daň ze

zisků společností. Kapitál je na rozdíl od osob vysoce mobilním faktorem a rozdílné sazby korporativní daně působí na rozhodování společností o umístění svých investic. Členské země se snaží snižovat sazby daně s cílem přilákat nové investice a tím i nové daňové základy. To však negativně působí na daňovou neutralitu, kde by rozdílné sazby neměly mít vliv na umístění investic.

Tady nastal další problém přijetí harmonizace. Členské země totiž používají přímé daně jako nástroj fiskální politiky a z tohoto důvodu se to dá chápat jako ohrožení suverenity státu. Navíc k přijetí směrnic k harmonizaci je třeba souhlasu všech členských zemí. A většinou jedna nebo dvě země toto přijetí blokuje.

Postupem času se však podařilo prosadit dílčí harmonizační kroky. V roce 1990 byla podepsaná tzv. Arbitrážní konvence 90/436/EEC, která stanovuje principy a metody, jak zamezit dvojímu zdanění v různých členských státech. Tato konvence měla účinnost od roku 1995 5 let. Platnost je ale prodlužována na dalších pět let s působností na přistouplivší země.

V roce 1993 bylo zavedeno povinné daňové identifikační číslo, které usnadňuje informovanost o daňovém subjektu. V roce 1993 byla také přijata doporučení používat pravidlo CFC (Controlled Foreign Corporation Regime) a pravidlo FIF (Foreign Investment Fund). Pravidlo CFC dává povinnost zahrnovat příjem ze zadržených zisků zahraničních společností podle domácích stanov. Druhé pravidlo určuje postup zdanění, kdy poplatníkovi plyne zahraniční portfoliový úrok.

S růstem globalizace a počtem nadnárodních společností Evropská komise v roce 1990 ustanovila tzv. Rudingův výbor<sup>19</sup>. Ten měl zjistit, zda rozdílné sazby korporativní daně způsobují distorze při fungování vnitřního trhu. Jak mohou být případně odstraněny, buďto působením daňové konkurence nebo umělým zásahem společnou legislativou. Rudingův

---

<sup>19</sup> Skupina nezávislých expertů v oblasti zdaňování korporací, v čele stál bývalý Nizozemský ministr financí Onn Ruding.

výbor objevil velké rozdíly mezi daňovými systémy, které skutečně ovlivňují hospodářskou soutěž v Evropě.

Evropská komise si na návrh Rudingova výboru stanovila tyto priority v oblasti přímých daní:

- odstranit daňové předpisy způsobující distorze v oblasti zahraničních investic,
- zásady pro určení základu daně a minimální sazby daně,
- zajištění transparentnosti daňových stimulů v oblasti podpory investic.
- Zamezení dvojího zdanění.

Rudingův výbor společně s Evropskou komisí dále navrhovali minimální sazbu korporativní daně na 30 % a maximální na 40 %. Jednotná pravidla pro stanovení základu daně a sjednocení termínu daňové povinnosti. Ovšem většina návrhů byla odmítnuta a návrhy směrnic staženy. Hlavním důvodem bylo vměšování se do národních tradic, zvyklostí a suverenity.

Kvůli nastartování jednotného vnitřního trhu v roce 1990 byly přijaty dvě důležité směrnice týkající se korporativního zdaňování. Směrnice nabyly platnosti v roce 1993.

První z nich směrnice číslo 90/434/EEC, nese název Směrnice o fúzích (The Merger Directive), která upravuje možnost odkladu daňové povinnosti při fúzích, rozdělení společnosti, převod aktiv a akcií. Směrnice stanovuje, že fúze ani rozdělení není možno zdaňovat jako kapitálový zisk, který se vypočte jako rozdíl mezi převedenými aktivy a pasivy a jejich hodnotou použitou pro daňové účely. Řádně vytvořené opravné položky a rezervy mohou být převedeny na stálou provozovnu. Jestliže drží přijímací společnost podíl vyšší 25 % na základním kapitálu převádějící společnosti, tak zisky z převodu podílu nepodléhají zdanění. Směrnice sice zavádí unifikovaný systém zdaňování fúzí, ale členské země mají pravomoc výhody ze směrnice odepřít. Mohou tak učinit v podezření, že hlavním cílem fúze byl daňový únik nebo některá ze společností vzniklou fúzí

přestane splňovat podmínky pro zastoupení zaměstnanců v orgánech společnosti.

Směrnice byla novelizována směrnicí 2005/19/ES, která reaguje na zavedení dvou nových právních forem společností a to – evropské společnosti a evropské družstevní společnosti. Směrnice dále umožnila přesouvat sídla těchto nových společností, zamezuje daňové překážky vznikající při přeměně pobočky na dceřinou společnost, zavádí novou transakci – split-off, kdy lze převést pobočku do již existující nebo nové dceřiné společnosti.

Druhá směrnice se nazývá Směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností (The Parent-Subsidiary Directive). Hlavním posláním této směrnice je zamezit dvojímu zdanění zisku vypláceného dceřiné společnosti nebo skupině dceřiných společností v jiném členském státě než je mateřská společnost. Pokud se zisky dceřiných společností zdaní, tak poté umožnit mateřské společnosti odečíst od základu daně daň placenou dceřinými společnostmi. Směrnice také vylučuje zdanění rozdělených zisků srážkovou daní.

V roce 2003 byla tato směrnice novelizována směrnicí 2003/123/ES. Opět byly zapracovány dvě nové právní formy společností – evropská společnost a evropská družstevní společnost. Dále bylo ustanoveno rozdělování zisků stálých provozoven a rozdělování zisků stálým provozovnám, které se nacházejí v jiném členském státě než mateřská nebo dceřiná společnost. Byl také ustanoven podíl, který identifikuje mateřskou společnost, z 25 % na 20 % s účinností od 1. 1. 2005, na 15 % s účinností od 1. 1. 2007, a na 10 % s účinností od 1. 1. 2009.

*„Směrnice 2003/123/ES znemožňuje zdaňovat zisk vyplacený dceřinou společností se sídlem v jednom členském státě mateřské společnosti se sídlem v jiném členském státě srážkovou daní ustanovením o osvobození od této daně. Toto ustanovení však nezakazuje členským*

*státům používat své vnitrostátní předpisy, které, v případě, kdy nastanou určité podmínky, tento zisk zdaňovat umožňují.<sup>20</sup>*

V roce 2003 byla také přijata směrnice týkající se pouze fyzických osob. Nese název Směrnice o zdanění příjmů z úspor ve formě plateb úrokového charakteru (The Savings Directive) číslo 2003/48/ES. Cílem je zabránění krácení daně z úroků plynoucích z jiných členských zemí. Směrnice ukládá povinnost oznamovat veškeré úrokové příjmy plynoucí ze státu fyzickým osobám sídlícím v jiném státu. Příjmy úrokového charakteru se dle směrnice rozumí úroky z vkladu, dluhopisů, cenných papírů, závazků i příjem z nástrojů kolektivního vyjednávání. Nepatří zde dividendy. Směrnice zavádí přechodné období pro tři státy: Belgii, Lucembursko a Rakousko, které mohou namísto poskytnutí informace udělit srážkovou daň. Ta nabývá výše 15 % od roku 2005 do roku 2007, 20 % od roku 2008 do roku 2010 a 35 % od roku 2011.

S platností od 1. 1. 2004 je zde směrnice č. 2003/49/ES s názvem Směrnice o zdaňování úroků a licenčních poplatků. Směrnice eliminuje srážkovou daň z úroků a licenčních poplatků mezi propojenými osobami v různých členských zemích. Propojené firmy jsou takové, kdy se jedna firma podílí na kapitálu, řízení, správě či kontrole jiné. Propojené firmy jsou i takové, které jsou řízeny, spravovány, kontrolovány třetí firmou nebo má podíl v obou firmách.

### **3.1.1 Role judikatury Evropského soudního dvora**

Harmonizace přímých daní nepokročila nikterak daleko, kromě směrnic a nařízení zde figurují i rozsudky Evropského soudního dvora (ESD). ESD řeší stále více případů a ukládá rozsudky, které mají harmonizační dopad v oblasti daní. Jedná se o negativní harmonizaci, poněvadž rozsudky nemají vliv na všechny členské země. Mají přímou účinnost pouze na jednotlivé země na rozdíl od směrnic, podle kterých se musí řídit všechny.

---

<sup>20</sup> Viz Široký, J. Daně v Evropské unii (2010)



*„Negativní harmonizace ovšem nemůže sloužit jako prostředek k dosažení harmonizace, neboť nestanovuje shodné postupy pro její dosažení. Nicméně se ukazuje, že by mohla být účinným alternativním nástrojem k dosažení efektivně fungujícího jednotného trhu.“<sup>21</sup>*

Rozsudky Evropského soudního dvora se týkají především přímých daní. Zde se mnohé nepovedlo harmonizovat, a proto jsou někdy rozsudky ESD jediným typem harmonizace vůbec. Občas si členské země vyloží směrnici a nařízení špatně a pak můžeme považovat rozsudek ESD jako nástroj dodržování správné implementace zákonů. Nejčastěji se rozsudky týkají zdaňování přeshraničních pracovníků, zdaňování dividend, aplikace smluv o zamezení dvojího zdanění a aplikace směrnic o mateřských a dceřiných společnostech.

### **3.1.2 Zamezení dvojího zdanění**

Dvojí zdanění v mezinárodním pojetí vzniká, když je daň opakovaně uvalena na tentýž příjem ve dvou nebo více zemích současně. Nejčastější příčinou je kolize několika právních prostředí, kdy každý ze států si přivlastňuje právo zdanit daný příjem. Hlavním důvodem je rozdílné ukládání daňové povinnosti – jedna z možností je zdanit zdroj (im rem). To znamená věcná příslušnost, odkud příjem plyne, příslušnost k území. Druhá možnost je rezidentství – příjem je zdaňován podle osobní příslušnosti poplatníka. K zamezení dvojího zdanění se používá dvou hlavních metod; viz obrázek 2-1.

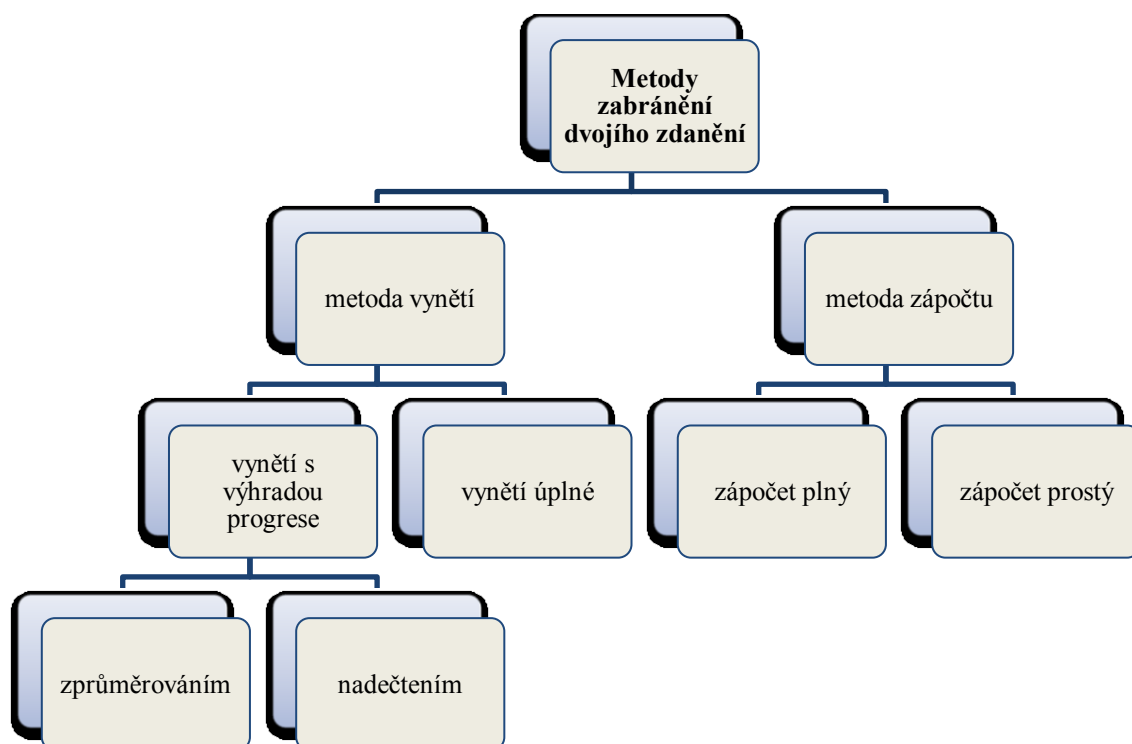
U metoda vynětí zahraničních příjmů se používá dvou forem: vynětí úplné a vynětí s výhradou progrese. Pokud se zahraniční příjmy vůbec nezahrnou do daňového základu, tak se jedná o vynětí úplné. Druhá možnost je nezahrnout zahraniční příjmy, ale použít takovou sazbu daňového pásma, která odpovídá domácím i zahraničním příjmům. Nutnou podmínkou je progresivní daň. U této metody se používá zprůměrování. Vypočítá se celkové daňové zatížení všech příjmů a zjištěné procento se

---

<sup>21</sup> Více Nerudová, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2008)

použije k výpočtu daně. Nadečtení je stanovení sazby daňového pásma, která odpovídá příjmům domácím i zahraničním, a ta se použije na domácí příjem.

Metoda zápočtu: z tuzemských i zahraničních příjmů se vypočte daň dle tuzemských norem, od které se pak odečte daň zaplacená v zahraničí. Podle metody plného zápočtu se od celkové daně vypočítané v tuzemsku odečte celá částka zaplacená v zahraničí bez ohledu na to, jaká sazba byla na příjem v zahraničí uplatněna. Při zápočtu prostém se daň zaplacená v zahraničí započte na daňovou povinnost v tuzemsku, maximálně však do výše, která by odpovídala daňové povinnosti zahraničního příjmu v tuzemsku.



Obrázek 2-1 Rozdělení metod zabránění dvojího zdanění

Většina zemí má mezi sebou uzavřené bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Řídily se podle vzorové smlouvy OECD (OECD Model Tax Convention), která dává jistou volnost v rozhodování, jak země dvojímu zdanění zabrání. V roce 2002 Evropská komise navrhla model evropské smlouvy o zamezení dvojího zdanění, která by byla v souladu s evropským právem a kterou by podepsaly všechny členské země.

### **3.1.3 Budoucí vývoj v harmonizaci přímých daní**

S rostoucím počtem mezinárodních fúzí a akvizicí, rozvojem elektronického obchodování a vysokou mobilitou faktorů byl vydán mandát Evropské komisi k vypracování analýzy týkající se zdaňování korporací. Hlavním cílem bylo zjištění vlivu rozdílných metod sestavení základu daně na efektivní sazbu daně. Na trhu Evropské unie se sedmadvaceti odlišnými daňovými systémy dochází ke ztrátě efektivnosti a transparentnosti mezinárodního podnikání. Nejednotou narůstají daňové úniky a také náklady na řízení podniků. Analýza potvrdila, že odlišnosti mezi metodami stanovování daňových základů mají vliv na efektivní sazbu daně a také na rozhodování o umístění investic. Proto byly navrženy čtyři možnosti, jak harmonizovat zdaňování korporací:

- zdanění v domácí zemi – společnosti by užívaly systém země, kde mají sídlo nebo místo podnikání; mohly by si vybrat mezi jednotným zdaněním podle jednoho daňového systému nebo budou zdaňovat zisky v každé zemi zvlášť podle různých pravidel,
- společný konsolidovaný základ daně – jedná se o jednotný základ daně (pouze pro společnosti s celoevropskými aktivitami),
- evropská korporativní daň – jednotný konsolidovaný základ daně spravovaný na úrovni Evropských společenství s jednotnou sazbou (pouze pro velké nadnárodní společnosti),
- povinný harmonizovaný základ daně – povinný jednotný základ daně pro všechny společnosti (domácí i mezinárodní).

Dalším stupněm bylo zavedení nových právních forem podnikání. V nařízení č. 2157/2001/ES vznikla Evropská společnost (Societas Europaea), která může vzniknout jen sloučením či přeměnou již fungujících společností. Jsou čtyři možnosti vzniku: fúze, vytvoření holdingu, změna právní formy a vytvoření dceřiné společnosti. Evropská

společnost je vedena jako akciová společnost s minimálním základním kapitálem 120 tisíc EUR.

Druhá forma nese název Evropská družstevní společnost (Societas Cooperativa Europaea) dle nařízení č. 1435/2003/ES. Je zakládána jako právnická osoba družstevního typu se základním kapitálem vyšším než 30 000 EUR. Může vzniknout obdobným způsobem jako evropská společnost.

### **3.2 Vývoj daně z přidané hodnoty**

Harmonizace nepřímých daní prošla několika fázemi. Je totiž nezbytná pro hladké fungování jednotného vnitřního trhu. Evropská unie se především snažila harmonizovat daň z přidané hodnoty, která zahrnuje širší oblast výrobků.

První harmonizační krok byla směrnice č. 67/227/EEC, která stanovila povinnost nahradit stávající kaskádovitou daň daní z přidané hodnoty od 1. 1. 1970. Toto ultimátum bylo často odkládáno různými směrnicemi kvůli nedostatečné připravenosti zemí přijmout daň.

Druhá směrnice č. 67/228/EEC přesně definovala předmět daně z přidané hodnoty a její základní atributy jako předmět daně, místo plnění, plátce daně, prodej zboží a poskytování služeb. Třetí, čtvrtá a pátá směrnice postupně prodlužovaly přijetí daně z přidané hodnoty pro některé země.

Přelomovou směrnicí v oblasti harmonizace daně z přidané hodnoty představuje směrnice č. 77/388/EEC. Ta detailně harmonizuje jednotlivé národní úpravy DPH a obzvláště zdaňování dovozu a refundace daně při vývozu intrakomunitárním plněním. Tato přelomová směrnice byla novelizována víc než 30 krát, což svědčí o její důležitosti.

Směrnice č. 91/860/EEC reagovala na jednotný vnitřní trh a zrušila fiskální hranice mezi jednotlivými státy. Dále stanovila, že nákup soukromých osob je zdaňován v zemi nákupu (kromě nákupu dopravních

prostředků) a systém exportu a importu mezi členskými zeměmi je nahrazen intrakomunitárním plněním (vyjma třetích zemí).

Dalším plánem Evropské unie bylo harmonizovat počet daňových sazeb i jejich výši. To se povedlo ve směrnici č. 92/77/EEC, podle které mohly členské země používat jednu základní sazbu v minimální výši 15 % a pak maximálně dvě snížené sazby s minimem 5 %. Směrnice také stanovila přechodné období pro některé členské země, kterým bylo umožněno používat sazbu nižší jak 5 %.

Vzhledem k rozsáhlému počtu směrnic a jejich následných novelizací se Evropská komise usnesla, že bude šestá směrnice předělána, a bude do ní zapracována i první směrnice. Tak s účinností od 1. 1. 2007 nabyla platnosti směrnice 2006/112/EC o společném systému daně z přidané hodnoty. Tato směrnice nepřináší žádné nové změny, jde o přepis první a šesté směrnice. Tato směrnice sjednocuje odlišnosti v právních předpisech jednotlivých států týkající se daně z přidané hodnoty. Šestá směrnice také zajistila nový příjem do společenství a to podíl na dani z přidané hodnoty v jednotlivých členských zemích.

Směrnice 2006/112/EC obsahuje 15 hlav a 11 příloh. Směrnice definuje předmět daně, místo plnění, plátce daně, sazby daně, základ daně, zdanitelné transakce, osvobození od daně a další. Směrnice také ustanovuje Výbor pro daň z přidané hodnoty.

Směrnice rovněž určila základní pravidla pro stanovení místa plnění u dodání zboží. Místo plnění se nachází tam, kde se zboží nachází v době předání nebo tam, kde začíná přeprava zboží, jestliže je dodání zboží spojeno s jeho přepravou.

U stanovení místa plnění u služeb se bude rozhodovat podle příjemce služby (plátce/neplátce daně) podle směrnice č. 2008/8/EC. Pokud je příjemce služby plátce daně, tak se místem plnění rozumí sídlo ekonomické činnosti nebo provozovna příjemce služby. Pokud se jedná o neplátce daně, tak se místem plnění stává místo, kde má poskytovatel sídlo ekonomické činnosti nebo provozovnu.

Hned další směrnicí je směrnice č. 2008/9/EC stanovující pravidla pro navracení DPH plátcům daně neusazeným v zemi vrácení daně, ale v jiném členském státě. Byl zaveden elektronický systém, který má zkrátit lhůtu vrácení a zajistit právní jistotu.

V harmonizaci daně z přidané hodnoty se dosáhla mnohého, jedno se však nepovedlo. EU chtěla zavést princip země původu. To znamená, že DPH se vybere už v zemi, odkud se zboží dodává, poskytuje služba. Pro tento princip je nutná jednotná sazba daně z přidané hodnoty a toho se ještě nedosáhlo. Proto se stále užívá zažitý princip určení, kdy se daň platí až v zemi konečného spotřebitele a při vývozu se zaplacená daň vrací.

### **3.3 Vývoj akcízů**

Podobně jako u daně z přidané hodnoty je potřeba harmonizovat systémy týkající se selektivních spotřebních daní. I ty mají vliv na fungování vnitřního trhu, poněvadž komodity ovlivňují vzájemný obchod mezi zeměmi. Rozdíly dávají za vznik poruchám trhu a narušují hospodářskou soutěž. Akcízy jsou uvalovány na určité komodity, které mají škodlivý charakter a mají formu jednotkové daně. Předmětem akcízů jsou minerální oleje, tabák, lihoviny, pivo a víno.

Směrnice č. 92/12/EEC znamenala důležitý krok k harmonizaci akcízů. Tato směrnice se také vyskytuje pod jménem horizontální směrnice a upravuje základní pravidla pro výběr akcízů a pro jejich výrobu, držbu a přepravu akcízů. Stanovuje povinnost přijmout předpisy týkající se pohybu výrobků podléhajících akcízům s podmíněným osvobozením od daně.

Směrnice č. 92/81/EHS upravuje zdanění spotřeby minerálních olejů a jedná se o vůbec nejvýnosnější akcíz. Rozděluje minerální oleje podle druhů (benzín, nafta, petrolej, zemní plyn a topné oleje), kterým byly přiděleny sazby navazující směrnicí 92/82/EHS.

Směrnice č. 2003/96/EC restrukturalizuje zdaňování energetických produktů a elektrické energie. Dle této směrnice jsou jednotlivým akcízům z energetických produktů stanoveny minimální sazby. Zde také záleží, pro jaký účel se energetické produkty užívají. Cílem této směrnice je omezit emise do ovzduší a navazuje na Kjótský protokol. Kvůli narůstajícímu znečišťování ovzduší Evropská komise prosadila směrnicí č. 2003/30/EC, která podporuje biopaliva nebo jiné pohonné hmoty v dopravě.

Oblast harmonizace alkoholických nápojů byla problémem. Různorodá preference, historické tradice a velikost produkce lihovin, vín a piva budí neochotu něco harmonizovat. Proto směrnice č. 92/83/EEC rozděluje produkty na pivo, víno, meziprodukty, alkohol a alkoholické nápoje. Minimální sazby pak určuje směrnice 92/84/EEC.

- Akcíz z piva – minimální sazba je stanovena na 0,748 EUR/hl. piva a jako 1,87 EUR/hl./stupeň alkoholu finálního produktu
- Akcíz z vína – rozděleno na dva druhy, minimální sazby daně jsou 0 EUR/hl. z důvodu neochoty harmonizovat daň kvůli historickým tradicím
  - Tichá vína – obsah alkoholu 1,2 % - 15 % a dále 15 % až 18 %.
  - Šumivá vína – obsah alkoholu 1,2 % až 15 %
- Akcíz z meziproduktů – obsah alkoholu 1,2 % až 22 % s minimální sazbou 45 EUR/hl.
- Akcíz z alkoholu a alkoholických nápojů – obsah alkoholu vyšší jak 22 % s minimální sazbou 550 EUR/hl. čistého alkoholu. Zde ovšem panuje spousta výjimek kvůli opětovným protestům a historickým tradicím.

Oblast daně z cigaret a tabákových výrobků je upravena směrnicí č. 95/59/ES, která obsahuje dvě bývalé směrnice č. 72/464/EHS a směrnicí č. 79/32/EEC. První ustanovuje základní principy akcízů z cigaret a tabákových výrobků a také speciální ustanovení pro cigarety. Směrnice

95/59/ES nově rozděluje tabákové výrobky na cigarety, doutníky a doutníčky, tabák ke kouření<sup>22</sup>.

Směrnice č. 92/79/EEC udává minimální sazby daně. Celkový akcíz musí činit minimálně 57 % z prodejní ceny a dohromady nesmí činit méně než 64 EUR na 1000 cigaret.

*„Směrnice č. 99/81/EC umožňuje členským zemím aplikovat tři formy daně:*

- valorickou – vypočtenou na základě maloobchodní prodejní ceny jednotlivých výrobků,*
- specifickou – vyjádřenou jako částku na kilogram nebo u doutníků a doutníčků na počet kusů,*
- smíšenou – kombinující valorickou a specifickou daň.<sup>23</sup>*

---

<sup>22</sup> Ten se dále rozděluje na jemně řezaný tabák k ruční výrobě cigaret a ostatní tabák ke kouření.

<sup>23</sup> Nerudová, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2008)



## **4 Daňová politika ČR v návaznosti na unijní právní úpravu**

Se vstupem České republiky do Evropské unie musela právní legislativa podstoupit určité změny, tak aby korelovala s komunitárním právem. V daňové oblasti se jedná především o jednotlivé směrnice a nařízení.

Implementace směrnice o fúzích č. 90/434/EHS do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, umožnila nástupnické společnosti převzít rezervy a opravné položky zanikající společnosti, daňovou ztrátu zanikající společnosti, položky odečitatelné od základu daně<sup>24</sup>. Podmínkou pro tyto daňové výhody je ekonomický důvod fúze.

V roce 2008 byl přijat zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, který vznikl kvůli požadavkům směrnice 2005/56/ES. Tato směrnice upravuje přeshraniční fúze.

Na nařízení Rady č. 2157/2001 o fúzích akciových společností ze způsobů založení evropské společnosti navázal zákon č. 627/2004 Sb., o evropské společnosti a vyhláška ministerstva spravedlnosti č. 293/2005 Sb., o dokumentech, které je třeba předložit k přemístění sídla evropské společnosti.

Znatelné osvobození od zdaňování dividendových příjmů přináší směrnice č. 90/435/EHS, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností, respektive později směrnice č. 2003/123/ES. První umožňuje nezdaňovat dividendový příjem plynoucí od dceřiné společnosti v jiném členském státě za podmínky právní formy akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným a také stále provozovny mateřské společnosti na území stejného státu.

Implementace směrnice 2003/49/ES. Směrnice o zdaňování úroků a licenčních poplatků dovolilo dle zákona o daních z příjmu nezdaňovat

---

<sup>24</sup> Ztráta ani odečitatelné položky nesměly být již jednou uplatněné ke snížení daně.

úroky z úvěrů, půjček, dluhopisů, vkladních listů, certifikátů a jím podobných vkladů, jestliže plynou společnosti, která je rezidentem v některé členské zemi. Na osvobození licenčních poplatků má Česká republika přechodné ustanovení, které se použilo až od 1. 1. 2011, zatímco osvobození úroků bylo platné se vstupem ČR do EU.

Implementace směrnice 2003/48/ES, Směrnice o zdanění příjmů z úspor ve formě plateb úrokového charakteru byla uskutečněna až 1. 7. 2005. Dle této směrnice a ZDP musí platební zprostředkovatel, který vyplácí úrokové příjmy fyzickým osobám s rezidentstvím v EU, nejpozději do 15. dne třetího měsíce po skončení zdaňovacího období oznámit údaje o těchto platbách. Údaji se rozumí identifikace osoby a výše úroků.

Směrnice č. 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi orgány při správě daní byla implementována zákonem č. 691/2004 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní. Další ze směrnic o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek č. 2001/44/ES byla implementována zákonem č. 191/2004 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek.

V oblasti daně z přidané hodnoty využívá Česká republika některé zvláštní režimy a výhody, které směrnice č. 2006/112/ES povoluje. Minimální sazby určené šestou směrnicí jsou 15 % na základní a 5% na sníženou sazbu. ČR ovšem od 1. 1. 2010 uplatňuje základní sazbu ve výši 20 % a sníženou ve výši 10 %, což plně vyhovuje unijní úpravě.

K jedné z výjimek patří stanovení limitu obratu pro registraci plátce daně. Podle limitu šesté směrnice tento limit nesmí překročit ekvivalentní hodnotu 5 000 EUR, která se vypočítá z měnových kurzů v době přistoupení k EU. V České republice dle zákona č. 234/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, má tento limit obratu hodnotu 1 000 000 Kč za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců.

Česká republika může uplatňovat sníženou sazbu podle článku 98 šesté směrnice nebo její III. přílohy. Dále jsou naší republice speciálně určeny články 123 a 381. ČR uplatňuje sníženou sazbu 10 % na tyto

vybrané kategorie – úklidové práce prováděné v domácnosti; domácí péče o děti, staré, nemocné a zdravotně postižené občany; renovace a oprava soukromých bytů a obytných domů<sup>25</sup>; stavby pro sociální bydlení vymezené plochou 120 m<sup>2</sup> pro byty a 350 m<sup>2</sup> pro rodinné domy. ČR nevyužila dle směrnice č. 2009/47/ES právo na uvalení snížené sazby u nově vložených služeb do přílohy III. (například u restauračních a cateringových služeb). Trvalou výjimku má také osvobození od placení daně v oblasti mezinárodní přepravy osob, dokud stejné osvobození uplatňuje nějaký jiný členský stát.

V oblasti selektivních spotřebních daní je hlavním dokumentem horizontální směrnice č. 92/12/EEC, která definuje jednotlivé akcízy. Reálné hodnoty akcízů se pak vyvíjely působením zvyšování cenové hladiny, zpevněním kurzu CZK ke kurzu EURA. Nominální hodnoty akcízů se neustále zvyšují.

---

<sup>25</sup> S výjimkou materiálu, pokud tvoří podstatnou hodnotu opravy.

## 5 Závěr

Po sepsání této bakalářské práce jsem zjistil, že harmonizace daňových systémů v Evropské unii je teprve v začátcích. Ovšem na selhání harmonizačních procesů se nepodílí pouze Evropská unie nýbrž samotné státy, které nejsou ochotny vzdát se jisté části své suverenity v daňové oblasti. Hlavním důvodem neúspěchu je nutnost souhlasu všech členských zemí a vždy se najde jedna či dvě země, které jsou proti.

Orgány Evropské unie se proto snažily o dílčí harmonizaci a musíme uznat, že se to místy povedlo. Harmonizace nepřímých daní, především daně z přidané hodnoty, je téměř celková. Oblast nepřímých daní byla harmonizována obzvláště kvůli jejímu vlivu na hladké fungování jednotného vnitřního trhu a na mezinárodní obchod. Díky šesté směrnici se ustanovil základ daně, poplatníci, místo plnění a jiné. Byly také stanoveny minimální sazby daně i počet sazeb, které většina zemí respektuje.

V oblasti přímých daní jsou silné vlivy na zachování autonomie členským zemím. Přímé daně se de facto používají jako nástroj fiskální politiky a jejich harmonizace by mohla přinést více ztrát než užitku. Jednotlivé země mají také daňové systémy zavedené tradicí a historií. Rozdílnost sazeb daně, progresivní či rovná daň, množství daňových úlev a odčitatelných položek znemožňuje harmonizační proces.

U jednotlivých daní jsem pak uvedl jejich charakteristiky. Zdá se, že daně jsou ovlivňovány mnoha faktory, mezi něž patří odčitatelné úlevy na daních, slevy na daních, samotné výpočty daňových základů a různé sazby daní. Nedá se určit, které daně jsou pro rozvoj společnosti žádoucí. Všechny daně mají své klady i zápory a všechny působí jiným způsobem. Jde jen o to, aby se daňový systém správně sestavil a nebyl používán pouze jako nástroj k získávání peněz do státního rozpočtu. Daně by měly být v první řadě spravedlivé a nezpůsobovat distorzní efekty.

Unijní právo v daňové oblasti bylo v poklidu implementováno do českého práva. Česká republika však musela zavést některé nové zákony

a učinit několik novelizací dosud stávajících zákonů, aby správně korelovaly s právem Evropské unie. Jedná se zejména o novely a zákony v oblasti daní z příjmů nebo daně z přidané hodnoty. Česká republika si také vyjednala několik výjimek. Obzvlášť u daně z přidané hodnoty, kdy má ČR stanoven limit obratu pro povinnou registraci plátce daně v hodnotě 35 000 EUR (1 000 000 Kč) místo 5000 EUR a trvalá výjimka v oblasti mezinárodní přepravy osob.

## 6 Seznam literatury

### Knihy

HOBZA, A. *Evropská unie a hospodářské reformy*, 1. Vydání, Praha: C. B. Beck, 2009, 352 s., ISBN 978-80-7400-122-2.

KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*, 5. Aktualizované vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, 276 s., ISBN 978-80-7357-574-8.

NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, 2. Vydání, Praha: ASPI, 2008, 260 s., ISBN 978-80-7357-386-7.

RAMBOUSEK, J.; POSPÍŠILOVÁ, P. *Daň z přidané hodnoty, Směrnice Rady o společném systému daně z přidané hodnoty (nahrazující šestou směrnici) a zákon o dani z přidané hodnoty*, 1. Vydání, Praha: ASPI, 2007, 448 s., ISBN 978-80-7357-244-0.

ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*, 4. Aktualizované vydání, Praha: Linde Praha, 2010, 350 s., ISBN 978-80-7201-799-7.

ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie – s praktickou aplikací*, 2. Vydání, Praha: C. B. Beck, 2008, 301 s., ISBN 978-80-7400-005-8.

TÝČ, V. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*, 6. Vydání, Praha: Leges, 2010, 304 s., ISBN 978-80-87212-60-8.

## **7 Seznam zkratek a symbolů**

|      |   |
|------|---|
| EU   | Evropská unie                                   |
| ČR   | Česká republika                                 |
| ESD  | Evropský soudní dvůr                            |
| DPH  | Daň z přidané hodnoty                           |
| OECD | Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj |
| HDP  | Hrubý domácí produkt                            |
| ZDP  | Zákon o daních z příjmu                         |
| CFC  | Controlled Foreign Corporation Regime           |
| FIF  | Foreign Investment Fund                         |

# Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byl seznámen s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že jeden výtisk bakalářské práce bude uložen v Ústřední knihovně VŠB-TUO k prezenčnímu nahlédnutí a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 10. 5. 2011

.....  
Pavel Raška

Adresa trvalého pobytu studenta:

Mírová 233, 747 61 Raduň



## 8 Seznam příloh

|                   |  |
|-------------------|--|
| <b>Příloha I</b>  | Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství (výňatek) |
| <b>Příloha II</b> | Rozdělení daní dle klasifikace OECD                                |